



Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

14 februari 2019*

”Statligt stöd – Stödordning som genomförts av Belgien – Beslut i vilket stödordningen förklaras oförenlig med den inre marknaden och olaglig samt förordnande om att utbetalt stöd ska återkrävas – Förhandsbesked i skattefrågor (tax ruling) – Skattelättnader vid överskjutande vinst – Medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor – Begreppet stödordning – Ytterligare genomförandeåtgärder”

I målen T-131/16 och T-263/16,

Konungariket Belgien, inledningsvis företrätt av C. Pochet, M. Jacobs och J.-C. Halleux, därefter av C. Pochet och J.-C. Halleux, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av advokaterna M. Segura Catalán och M. Clayton,

sökande i mål T-131/16,

med stöd av

Irland, inledningsvis företrätt av E. Creedon, G. Hodge och A. Joyce, därefter av K. Duggan, M. Browne och M. Joyce, och slutligen av M. Joyce och J. Quaney, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty och S. Kingston, barristers,

part som intervenerat i mål T-131/16,

Magnetrol International, Zele (Belgien), företrätt av advokaterna H. Gilliams och J. Bocken,

sökande i mål T-263/16,

mot

Europeiska kommissionen, inledningsvis företräd av P.-J. Loewenthal och B. Stromsky, därefter av P.-J. Loewenthal och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan med stöd av artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört (EUT L 260, 2016, s. 61),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. van der Woude, samt domarna V. Tomljenović (referent), E. Bieliūnas, A. Marcoulli och A. Kornezov,

justitiesekreterare: handläggaren S. Spyropoulos,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 juni 2018,

följande

Dom

Bakgrund till tvisten

Tillämpliga bestämmelser

1992 års inkomstskattelag

- 1 I Belgien kodifieras de regler om inkomstbeskattning i 1992 års inkomstskattelag (nedan kallad CIR 92). Enligt artikel 1.1 CIR 92 avses med inkomstskatt bland annat en skatt på den sammanlagda inkomsten för bolag med hemvist i landet, så kallad bolagsskatt.
- 2 Vad särskilt avser bolagsskattebasen föreskrivs i artikel 185.2 CIR 92 att bolagen får beskattas för det totala vinstbeloppet, inklusive vinstutdelning.

Lagen av den 24 december 2002

- 3 Den 24 december 2002 antogs lagen om ändring av ordningen för bolag beträffande skatter på inkomst och om inrättandet av ett system för förhandsbesked i skattefrågor (nedan kallad lagen av den 24 december 2002). I artikel 20 i denna lag föreskrivs att det federala finansministeriet genom förhandsbesked ska besluta om alla ansökningar som rör genomförandet av skattelagarna. Dessutom ska begreppet förhandsbesked definieras som den rättshandling där det federala finansministeriet beslutar, i enlighet med gällande bestämmelser, hur lagen ska tillämpas i en situation eller på en viss åtgärd som ännu inte har gett några skattemässiga effekter. Vidare anges att förhandsbeskedet inte får medföra undantagande från skatt eller skattelindring.
- 4 I artikel 22 i lagen av den 24 december 2002 föreskrivs nämligen att ett förhandsbesked inte kan beviljas i synnerhet när ansökan avser situationer eller åtgärder som är identiska med dem som redan har fått skattemässiga konsekvenser för sökanden.
- 5 I artikel 23 i lagen av den 24 december 2002 föreskrivs vidare att förhandsbeskedet fattas för en period som inte får överstiga fem år. utom när föremålet för ansökan gör det motiverat.

Lagen av den 21 juni 2004 om ändring av CIR 92

- 6 Genom lagen av den 21 juni 2004 om ändring av CIR 92 och lagen av den 24 december 2002 (nedan kallad lagen av den 21 juni 2004) har Konungariket Belgien infört nya skattebestämmelser om närstående bolags gränsöverskridande transaktioner inom en multinationell koncern, som bland annat föreskriver justering av de inkomster som ska beskattas, så kallad motsvarande justering.

– *Motivering*

- 7 Enligt motiveringen till lagförslaget som lagts fram av Konungariket Belgiens regering till deputeradekammaren syftar lagen till att anpassa CIR 92, så att armlängdsprincipen, som är allmänt vedertagen på internationell nivå, uttryckligen införs CIR 92. Den syftar även till att ändra lagen av den 24 december 2002 för att ge enheten för förhandsbesked befogenhet att anta dessa beslut. Armlängdsprincipen har införts i den belgiska skattelagstiftningen genom införandet av en punkt 2 i artikel 185 CIR 92, som bygger på lydelsen i artikel 9 i det modellavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) beträffande skatter på inkomst och kapital. Syftet med artikel 185.2 CIR 92 är att säkerställa att beskattningsunderlaget för skattepliktiga bolag i Belgien kan anpassas genom justering av vinster från koncerninterna gränsöverskridande transaktioner, när de internpriser som tillämpas inte återspeglar marknadsmekanismerna och armlängdsprincipen. Dessutom motiveras begreppet vederbörlig justering som införts genom artikel 185.2 b CIR 92 av att det syftar till att undvika eller eliminera en (möjlig) dubbelbeskattning. Vidare anges att denna justering måste göras från fall till fall på grundval av de tillgängliga uppgifter som tillhandahålls av bland annat den skattskyldiga personen och att en motsvarande justering endast får göras om skattemyndigheten anser att den primära justering som gjorts i en annan stat är berättigad både principiellt sett och när det gäller själva beloppet.

– *Artikel 185.2 CIR 92*

- 8 Artikel 185.2 CIR 92 har följande lydelse:

”... För att två företag som ingår i en multinationell koncern med närstående företag och vad gäller deras ömsesidiga gränsöverskridande förbindelser:

- a) När det mellan de två företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst.
- b) Om det i ett företags inkomst redovisas inkomst som även redovisas i ett annat företags inkomst och den inkomst som på så sätt ingår är inkomst som skulle ha erhållits av detta andra företag om de villkor som avtalats mellan de två företagen hade varit de som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, ska det första företags inkomst justeras på ett vederbörligt sätt.”

Det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006

- 9 Cirkuläret av den 4 juli 2006 om tillämpningen av armlängdsprincipen (nedan kallat det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006) sändes till tjänstemän på den allmänna skattemyndigheten, på uppdrag av finansministern, för att bland annat kommentera införandet av ett andra stycke i artikel 185 CIR 92 och motsvarande anpassning av samma lag. I cirkuläret understryks att dessa ändringar, som gäller sedan den 19 juli 2004, syftar till att införliva armlängdsprincipen med den belgiska skatterätten och utgör den rättsliga grund som, mot bakgrund av denna princip, gör det möjligt att justera den skattepliktiga vinsten från koncerninterna gränsöverskridande förbindelser mellan närstående företag som ingår i en multinationell koncern.
- 10 I cirkuläret anges således att den positiva justering som föreskrivs i artikel 185.2 a CIR 92 tillåter en ökning av vinsten för det inhemska bolag som ingår i en multinationell koncern för att omfatta vinst som i landet hemmahörande bolag skulle ha genererat i samband med en viss transaktion på armlängds avstånd.

- 11 Vidare framhålls i cirkuläret att negativ motsvarande justering enligt artikel 185.2 b CIR 92 syftar till att undvika eller eliminera en (möjlig) dubbelbeskattning. Det anges att inga kriterier kan fastställas för detta ändamål, eftersom justeringen måste göras från fall till fall på grundval av de tillgängliga uppgifter som tillhandahålls av bland annat den skattskyldiga personen. Det ska dessutom noteras att det enbart finns behov av en motsvarande justering om skattemyndigheten eller enheten för förhandsbesked anser att justeringen är berättigad både principiellt sett och när det gäller själva beloppet. Dessutom preciseras att artikel 185.2 b CIR 92 inte ska tillämpas om vinsten i partnerstaten har ökat, så att den är högre än den som skulle ha genererats vid tillämpning av armlängdsprincipen.

Finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92

- 12 Den 13 april 2005, som svar på parlamentsfrågor avseende skattelättnader vid överskjutande vinst, bekräftade den belgiska finansministern först att artikel 185.2 b CIR 92 avsåg den situation där ett förhandsbesked fattades om en metod för att uppnå en marknadsmässig vinst. Därefter bekräftade han att den vinst som framgick av de belgiska finansiella rapporterna från en internationell koncern som är verksam i Belgien och som översteg marknadsmässiga vinster inte skulle beaktas vid beräkningen av den skattepliktiga vinsten i Belgien. Slutligen vidhöll han ståndpunkten att det inte ankom på de belgiska skattemyndigheterna att fastställa i vilka av de utländska företagens inkomst denna extra inkomst skulle redovisas.
- 13 Den 11 april 2007 förklarade den belgiska finansministern, i samband med en ny rad parlamentsfrågor om tillämpningen av artikel 185.2 a och b CIR 92, att endast ansökningar om negativ justering hade tagits emot i detta skede. Dessutom preciserade han att man inom ramen för förhandsbesked, i syfte att bestämma metoden för att fastställa den marknadsmässiga vinsten för det belgiska dotterbolaget, beaktade de funktioner som skulle fullgöras, de risker som skulle bäras och de tillgångar som skulle användas i verksamhet som ännu inte hade fått några skattekonsekvenser i Belgien. Således borde den vinst som redovisats i Belgien genom de belgiska finansiella rapporterna från den multinationella koncernen och som påstås överstiga den marknadsmässiga vinsten inte ingå i den vinst som ska beskattas i Belgien. Slutligen angav den belgiska finansministern, att det var omöjligt, på grund av att det inte ankom på de belgiska skattemyndigheterna att bestämma vilka utländska företag den extra vinsten borde ha tillskrivits, att utbyta information med utländska skattemyndigheter i detta avseende.
- 14 Slutligen bekräftade den belgiska finansministern den 6 januari 2015, att den grundläggande principen för förhandsbesked var att beskatta den vinst som motsvarade en marknadsmässig vinst för det berörda företaget och angav att han höll med om de svar som hans föregångare gav den 11 april 2007 avseende den omständigheten att de belgiska skattemyndigheterna inte behövde fastställa vilket utländskt bolag den överskjutande vinst som inte beskattades i Belgien borde tillskrivas.

Det angripna beslutet

- 15 Genom kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört (EUT L 260, 2016, s. 61, nedan kallat det angripna beslutet) har Europeiska kommissionen konstaterat att de skattelättnader som beviljats av Konungariket Belgien genom förhandsbesked på grundval av artikel 185.2 b CIR 92 utgjorde en stödordning, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, som var oförenlig med den inre marknaden och hade genomförts i strid med artikel 108.3 FEUF.
- 16 Dessutom beslutade kommissionen att beviljat stöd skulle återkrävas från mottagarna över vilka en slutlig förteckning senare skulle upprättas av Konungariket Belgien. I bilagan till det angripna beslutet fastställdes, för vägledning och på grundval av de uppgifter som Konungariket Belgien lämnat under det administrativa förfarandet, 55 mottagare, däribland Magnetrol International som är sökande i mål T-263/16.

- 17 Vad för det första gäller bedömningen av stödåtgärden (skälen 94–110 i det angripna beslutet), anser kommissionen att åtgärden utgör en stödordning som grundar sig på artikel 185.2 b CIR 92, såsom denna tillämpas av de belgiska skattemyndigheterna. Tillämpningen förklaras i motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92. Enligt kommissionen utgör dessa rättsakter den grund på vilken de ifrågavarande skattelättnaderna beviljades. Kommissionen anser vidare att dessa skattelättnader hade beviljats utan att några genomförandeåtgärder för de grundläggande rättsakterna krävdes. Förhandsbeskeden utgjorde endast en teknisk metod för att tillämpa den ifrågavarande ordningen. Kommissionen har i övrigt framhållit, att mottagare av dessa skattelättnader hade definierats på ett allmänt och abstrakt sätt genom rättsakter som låg till grund för ordningen. De omfattade nämligen de enheter som ingick i en multinationell företagskoncern.
- 18 Kommissionen har även angett, vad gäller tillämpningsvillkoren för artikel 107.1 FEUF (skälen 111–117 i det angripna beslutet), att skattelättnaderna vid överskjutande vinst utgjorde en statlig åtgärd som kunde tillskrivas denna stat, och ledde till en förlust av statliga medel, eftersom skattelättnaderna medförde en minskning av den skatt som ska erläggas av de företag som omfattas av den ifrågavarande ordningen. Kommissionen ansåg vidare att den omtvistade stödordningen kunde påverka handeln inom unionen, eftersom stödordningen gynnade multinationella företag med verksamhet i flera olika medlemsstater. Dessutom har kommissionen påpekat att den aktuella stödordningen befriar stödmottagarna från en börda som de normalt skulle behöva bära och att denna ordning följaktligen snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att stärka dessa företags finansiella ställning. Därutöver ansåg kommissionen att ordningen gav de belgiska företagen och de multinationella företagskoncerner som de ingick i en selektiv fördel.
- 19 Vad särskilt avser förekomsten av en selektiv fördel, ansåg kommissionen att skattelättnaderna vid överskjutande vinst utgjorde ett undantag från det referenssystem som identifierats som det gemensamma systemet för bolagsskatt i Belgien, eftersom skatten inte tillämpades på den totala vinst som faktiskt redovisats av det berörda bolaget, utan på en justerad marknadsmässig vinst (skälen 118–134 i det angripna beslutet).
- 20 I detta avseende och i första hand (skälen 135–143 i det angripna beslutet) ansåg kommissionen att ordningen var selektiv, eftersom den för det första endast var tillgänglig för bolag som ingick i en multinationell koncern och inte för bolag som var fristående eller som ingick i nationella företagskoncerner. Vidare har ordningen orsakat en selektivitet mellan de multinationella koncerner som ändrar sin företagsmodell genom att etablera ny verksamhet i Belgien och alla övriga ekonomiska aktörer som fortsätter att fungera enligt befintliga företagsmodeller i Belgien. Slutligen var ordningen i praktiken selektiv, eftersom enbart belgiska bolag som ingick i en stor eller medelstor multinationell koncern faktiskt kunde omfattas av skattelättnaderna vid överskjutande vinst, och inte bolag som ingick i en liten multinationell koncern.
- 21 I andra hand (skälen 144–170 i det angripna beslutet) har kommissionen angett att, även om det godtogs att systemet för bolagsskatt i Belgien innehöll en bestämmelse som förbjuder beskattningen av den vinst för företag i multinationell koncern som överstiger en armlängdsmässig vinst, vilket inte är fallet, utgör skattelättnaderna vid överskjutande vinst ett undantag från referenssystemet, eftersom de grunder som motiverar skattelättnaderna och den metod som används för att fastställa den överskjutande vinsten skulle strida mot armlängdsprincipen. Denna metod innehåller två steg.
- 22 Inom ramen för det första steget fastställs de marknadsmässiga priser som tillämpas på transaktioner mellan det belgiska dotterbolaget i en koncern och de närstående företagen på grundval av en rapport om internprissättning som tillhandahålls av den skattskyldiga personen. Dessa internpriser bestäms genom tillämpningen av nettomarginalmetoden (TNMM). En marknadsmässig eller kvarstående vinst fastställs således på så sätt och, enligt kommissionen, motsvarar den vinst som faktiskt redovisats av det belgiska dotterbolaget.

- 23 I ett andra steg och på grundval av en andra rapport som presenterats av den skattskyldiga personen fastställs den justerade marknadsmässiga vinsten för det belgiska dotterbolaget genom att bestämma den vinst som ett jämförbart fristående företag skulle ha gjort under jämförbara omständigheter. Skillnaden mellan den vinst som uppnåtts i det första och det andra steget (det vill säga den kvarstående vinsten minus den justerade marknadsmässiga vinsten) utgör det belopp för överskjutande vinst som de belgiska skattemyndigheterna anser vara den vinst som härrör från synergieffekter eller stordriftsfördelar som följer av att tillhöra en företagskoncern och således inte kan tillskrivas det belgiska dotterbolaget.
- 24 Denna överskjutande vinst skattebefrias i enlighet med den ifrågavarande ordningen. Enligt kommissionen har denna uteblivna beskattning gett stödmottagare en selektiv fördel, särskilt i den mån metoden för beräkning av överskjutande vinst avviker från en metod som leder till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat som är baserat på marknaden och därmed också från armlängdsprincipen.
- 25 Dessutom ansåg kommissionen när det gäller motiveringen av den ifrågavarande ordningen att den inte kunde motiveras med hänsyn till det belgiska skattesystemets karaktär och systematik (skälen 173–181 i det angripna beslutet). I motsats till vad Konungariket Belgien har anfört, syftade den ifrågavarande ordningen inte till att undvika dubbelbeskattning, eftersom det, för att få skattelättnader vid överskjutande vinst, inte var nödvändigt att bevisa att vinsten skulle ha inkluderats i beskattningsunderlaget för ett annat företag.
- 26 Vidare ansåg kommissionen att åtgärderna utgjorde driftsstöd och därför var oförenliga med den inre marknaden. I och med att kommissionen inte har informerats om dessa åtgärder i enlighet med artikel 108.3 FEUF, utgör de olagligt stöd (skälen 189–194 i det angripna beslutet).
- 27 När det gäller återkrav av stödet (skälen 195–211 i det angripna beslutet) har kommissionen framhållit att Konungariket Belgien inte kan åberopa vare sig principen om skydd för berättigade förväntningar eller rättssäkerhetsprincipen för att undandra sig sin skyldighet att återkräva oförenligt stöd som beviljats på ett rättsstridigt sätt och att de belopp som ska återkrävas kan beräknas för varje enskild mottagare på grundval av skillnaden mellan den skatt som skulle ha betalats på grundval av den vinst som faktiskt redovisats och den skatt som faktiskt utbetalats enligt det angripna beslutet.
- 28 Artikeldelen i det angripna beslutet har följande lydelse:

”Artikel 1

Den ordning för skattelättnader vid överskjutande vinst som grundar sig på artikel 185.2 b i [CIR 92] och som ligger till grund för [Konungariket] Belgiens utfärdande av förhandsbesked till förmån för belgiska dotterbolag till multinationella företagskoncerner, varigenom Belgien beviljar dessa bolag ett undantag från bolagsskatten för en del av deras vinst, utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget som är oförenligt med den inre marknaden, och har genomförts olagligen av Belgien i strid med artikel 108.3 i EUF-fördraget.

Artikel 2

1. [Konungariket] Belgien ska återkräva det oförenliga och olagliga stöd som avses i artikel 1 från mottagarna av detta stöd.
2. Alla belopp som ännu inte återbetalats av stödmottagarna efter det återkrav som beskrivs i punkt 1 ska återkrävas från den företagskoncern som stödmottagaren ingår i.
3. De stöd som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med den dag då stöden ställdes till stödmottagarnas förfogande till och med den dag då de har återbetalats.

4. Räntan på de belopp som ska återkrävas ska beräknas som sammansatt ränta enligt kapitel V i förordning (EG) nr 794/2004.

5. [Konungariket] Belgien ska avbryta den stödåtgärd som avses i artikel 1 och upphöra med alla kvarstående betalningar inom ramen för nämnda stödåtgärd från och med den dag då detta beslut antas.

6. [Konungariket] Belgien ska avvisa alla ansökningar om förhandsbesked som lämnas in till enheten för förhandsbesked och som rör det stöd som avses i artikel 1, eller som ännu är oavgjorda den dag då detta beslut antas.

Artikel 3

1. Återkravet av det i artikel 1 nämnda beviljade stödet ska ske omedelbart och effektivt.
2. [Konungariket] Belgien ska säkerställa att detta beslut genomförs fullt ut inom fyra månader från delgivningen av beslutet.

Artikel 4

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska [Konungariket] Belgien lämna följande uppgifter till kommissionen:

- a) Förteckningen över de stödmottagare som avses i artikel 1 och det totala belopp som var och en av dessa har mottagit.
- b) Det totala belopp (kapital och räntor) som ska återkrävas från varje stödmottagare.
- c) En detaljerad beskrivning av de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att rätta sig efter detta beslut.
- d) Handlingar som visar att stödmottagarna har anmodats att betala tillbaka stödet.

2. [Konungariket] Belgien ska informera kommissionen om hur de nationella åtgärderna för att verkställa detta beslut fortskrider fram till dess att det beviljade stöd som avses i artikel 1 är helt återbetalt. På kommissionens begäran ska Belgien omedelbart överlämna all information om vilka åtgärder som har vidtagits och som planeras för att följa beslutet. Belgien ska även lämna detaljerade uppgifter om de stöd- och räntebelopp som redan återkrävts av stödmottagarna.

Artikel 5

Detta beslut riktar sig till Konungariket Belgien.”

Förfarandet och parternas yrkanden

Förfarandet och parternas yrkanden i mål T-131/16

- ²⁹ Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 22 mars 2016 väckte Konungariket Belgien talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet.

- 30 Genom särskild handling som inkom till tribunalens kansli den 26 april 2016 har Konungariket Belgien ansökt om interimistiska åtgärder. I ansökan har den anmodat tribunalens ordförande att förordna om uppskov med verkställigheten av artiklarna 2–4 i det angripna beslutet till dess att tribunalen avgör talan rörande huvudsaken. Genom beslut av den 19 juli 2016 avslog tribunalens ordförande ansökan om interimistiska åtgärder och förordnade att beslut om rättegångskostnader skulle meddelas senare.
- 31 Den 11 juli 2016 uppmanade tribunalen Konungariket Belgien att besvara en fråga. Konungariket Belgien har efterkommit denna begäran genom skrivelse av den 19 juli 2016.
- 32 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 11 juli 2016 har Irland begärt att få intervensera till stöd för Konungariket Belgien. Genom beslut av den 25 augusti 2016 beviljade ordföranden på tribunalens femte avdelning Irlands interventionsansökan. Irland inkom med sin inlaga och parterna inkom med sina yttranden över inlagan inom de utsatta fristerna.
- 33 På grund av ändringen i sammansättningen av tribunalens avdelningar från och med den 21 september 2016, utnämndes referenten, med tillämpning av artikel 27.5 i tribunalens rättegångsregler, att tjänstgöra på sjunde avdelningen. Förevarande mål tilldelades följaktligen denna avdelning.
- 34 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 26 januari 2017 har Konungariket Belgien begärt att målet avgörs i utökad sammansättning. Den 15 februari 2017 konstaterade tribunalen enligt artikel 28.5 i rättegångsreglerna att målet hade tilldelats sjunde avdelningen i utökad sammansättning.
- 35 En medlem av sjunde avdelningen i utökad sammansättning var förhindrad att döma. Genom beslut av den 28 mars 2017 har tribunalens ordförande utnämnt tribunalens vice ordförande för att göra sammansättningen beslutsför.
- 36 På förslag av referenten beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning den 12 december 2017, med tillämpning av artikel 67.2 i rättegångsreglerna, att förevarande mål skulle prioriteras.
- 37 På förslag av referenten beslutade tribunalen (sjunde avdelningen i utökad sammansättning) att inleda det muntliga förfarandet och, som en åtgärd för processledning enligt artikel 64 i rättegångsreglerna, anmodades Konungariket Belgien och kommissionen att skriftligen besvara vissa frågor. Parterna efterkom denna anmodan inom de föreskrivna fristerna.
- 38 Genom beslut av den 17 maj 2018, efter det att parterna hade hörts, beslutade ordföranden på sjunde avdelningen i utökad sammansättning att förena målen T-131/16, Belgien/kommissionen, och T-263/16, Magnetrol International/kommissionen, vad gäller det muntliga förfarandet, i enlighet med artikel 68.2 i rättegångsreglerna och biföll den begäran om konfidentiell behandling som lämnats in av Magnetrol International gentemot Irland.
- 39 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 28 juni 2018.
- 40 Konungariket Belgien har yrkat att tribunalen ska
- ogiltigförklara det angripna beslutet,
 - i andra hand, ogiltigförklara artiklarna 1 och 2 i artikeldelen i det angripna beslutet, och
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 41 Irland har yrkat att domstolen ska ogiltigförklara det angripna beslutet, såsom Konungariket Belgien har yrkat.

- 42 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska
- ogilla talan, och
 - förplikta Konungariket Belgien att ersätta rättegångskostnaderna.

Förfarandet och parternas yrkanden i mål T-263/16

- 43 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 25 maj 2016 väckte Magnetrol International talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet.
- 44 Den 20 juni 2016 begärde kommissionen att målet skulle vilandeförklaras till dess att domstolen avgjort mål T-131/16, Belgien/kommissionen, vilket sökanden motsatte sig till den 26 juli 2016. Genom beslut som delgavs parterna den 9 augusti 2016 avlog ordföranden på tribunalens femte avdelning kommissionens ansökan om uppskov.
- 45 På grund av ändringen i sammansättningen av tribunalens avdelningar från och med den 21 september 2016, har referenten utnämnts, med tillämpning av artikel 27.5 i rättegångsreglerna, att tjänstgöra på sjunde avdelningen. Förevarande mål tilldelades följaktligen denna avdelning.
- 46 På förslag av sjunde avdelningen beslutade tribunalen den 12 mars 2018, i enlighet med artikel 28.3 i rättegångsreglerna, att hänskjuta målet till en avdelning i utökad sammansättning.
- 47 En medlem av sjunde avdelningen i utökad sammansättning var förhindrad att döma. Genom beslut av den 15 mars 2018 har tribunalens ordförande utnämnt tribunalens vice ordförande för att göra sammansättningen beslutsför.
- 48 På förslag av referenten beslutade ordföranden på sjunde avdelningen i utökad sammansättning den 16 april 2018, i enlighet med artikel 67.2 i rättegångsreglerna, att förevarande mål skulle prioriteras.
- 49 På förslag av referenten beslutade tribunalen (sjunde avdelningen i utökad sammansättning) att inleda det muntliga förfarandet och, som en åtgärd för processledning enligt artikel 64 i rättegångsreglerna, anmodades Magnetrol International och kommissionen att skriftligen besvara vissa frågor. Parterna efterkom denna anmodan inom de föreskrivna fristerna.
- 50 Genom beslut av den 17 maj 2018, efter det att parterna hade hörts, beslutade ordföranden på sjunde avdelningen i utökad sammansättning att förena målen T-131/16, Belgien/kommissionen, och T-263/16, Magnetrol International/kommissionen, vad gäller det muntliga förfarandet, i enlighet med artikel 68.2 i rättegångsreglerna och biföll den begäran om konfidentiell behandling gentemot Irland som lämnats in av Magnetrol International.
- 51 Såsom påpekats i punkt 39 ovan utvecklade parterna sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 28 juni 2018.
- 52 Magnetrol International har yrkat att domstolen ska
- ogiltigförklara det angripna beslutet,
 - i andra hand, ogiltigförklara artiklarna 2–4 i det angripna beslutet,

- under alla omständigheter ogiltigförklara artiklarna 2–4 i det angripna beslutet, såvitt dessa artiklar, dels innebär en skyldighet att återkräva stöd från andra enheter än dem som fått ett förhandsbesked och, dels innebär en skyldighet att återkräva ett belopp motsvarande stödmottagarens skattenedsättningar, utan att låta Konungariket Belgien beakta en faktisk justering uppåt som gjorts av andra skattemyndigheter, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

53 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

- ogilla talan, och
- förplikta Magnetrol International att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

54 Efter det att parterna har hörts i detta avseende vid förhandlingen beslutar tribunalen att förena förevarande mål även vad gäller det slutliga avgörandet i enlighet med artikel 68 i rättegångsreglerna.

Inledande synpunkter

- 55 Till stöd för sin talan har Konungariket Belgien åberopat fem grunder. Den första grunden avser ett åsidosättande av artikel 2.6 FEUF och artikel 5.1 och 5.2 FEUF, då det påstås att kommissionen inkräktade på Konungariket Belgiens beskattningskompetens. Den andra grunden avser en felaktig rättstillämpning och en uppenbart oriktig bedömning, i den del kommissionen anser att åtgärderna utgör en stödordning. Denna andra grund är uppdelad i två delar. Den första delen avser fastställandet av rättsakter på vilka den ifrågavarande påstådda stödordningen grundar sig. Den andra delen avser övervägandet avseende avsaknaden av ytterligare genomförandeåtgärder. Den tredje grunden avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF, eftersom kommissionen anser att systemet för överskjutande vinst utgör en statlig stödåtgärd. Den fjärde grunden avser en uppenbart oriktig bedömning som gjorts av kommissionen vad gäller identifieringen av mottagarna av det påstådda stödet. Den femte grunden, som åberopats i andra hand, avser ett åsidosättande av den allmänna legalitetsprincipen och av artikel 16.1 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 FEUF (EUT L 248, 2015, s. 9), i den del det angripna beslutet beslutar om återkrav vid de multinationella koncerner som de belgiska dotterbolag som fått ett förhandsbesked ingår i.
- 56 Till stöd för sin talan har Magnetrol International åberopat fyra grunder. Den första grunden avser en uppenbart oriktig bedömning, ett maktmissbruk och en bristfällig motivering, såtillvida att det i det angripna beslutet konstateras att det finns en stödordning. Den andra grunden avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF och av motiveringsskyldigheten samt en uppenbart oriktig bedömning, såtillvida att den påstådda stödordningen betraktas som selektiv åtgärd i det angripna beslutet. Den tredje grunden avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF och av motiveringsskyldigheten samt en uppenbart oriktig bedömning, såtillvida att det i det angripna beslutet anges att den påstådda stödordningen ger upphov till en fördel. Den fjärde grunden, som åberopats i andra hand, avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF, ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar, en uppenbart oriktig bedömning, ett maktmissbruk och en bristfällig motivering vad gäller återkravet av det stöd som beslutats om i det angripna beslutet, identifieringen av stödmottagarna och det belopp som ska återkrävas.

- 57 Det framgår av samtliga de ovannämnda grunderna att Konungariket Belgien och Magnetrol International, visserligen i olika ordning, åberopat grunder som i huvudsak avser följande:
- Den första grunden avser kommissionens inkräktande på Konungariket Belgiens exklusiva befogenhet vad gäller direkt beskattning på grund av att kommissionen har överskridit sina befogenheter när det gäller statligt stöd (den första grunden i mål T-131/16 och den första delen av den tredje grunden i mål T-263/16).
 - Den andra grunden avser att kommissionen drog en felaktig slutsats när den ansåg att det i förevarande fall finns en stödordning, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, bland annat på grund av en felaktig identifiering av de handlingar på grundval av vilka den påstådda stödordningen bygger på, och den felaktiga premissen att stödordningen inte kräver några ytterligare genomförandeåtgärder (den andra grunden i mål T-131/16, och den första grunden i mål T-263/16).
 - Enligt den tredje grunden gjorde kommissionen en felaktig bedömning av de förhandsbesked om överskjutande vinst som betraktas som statligt stöd, mot bakgrund av framför allt avsaknaden av en fördel och bristen på selektivitet (den tredje grunden i mål T-131/16 och den tredje grunden i mål T-263/16).
 - Den fjärde grunden avser ett åsidosättande av bland annat legalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, eftersom kommissionen felaktigt beslutade om återkrav av det påstådda stödet, inklusive från de koncerner som mottagarna av sådant stöd ingår i (den fjärde och den femte grunden i mål T-131/16, och den fjärde grunden i mål T-263/16).
- 58 Tribunalen kommer att pröva grunderna i den ordning som anges i punkt 57 ovan.

Kommissionens påstådda inkräktande på Konungariket Belgiens exklusiva befogenhet vad gäller direkt beskattning

- 59 Konungariket Belgien och Magnetrol International har gjort gällande att kommissionen överskred sina befogenheter när den använde unionslagstiftningen om statligt stöd för att ensidigt göra fastställanden i frågor som faller under en medlemsstats exklusiva skattejurisdiktion. Fastställandet av den skattepliktiga inkomsten hör nämligen uteslutande till medlemsstaternas befogenhetsområde, likaväl som hur de beskattar vinst som genereras av gränsöverskridande transaktioner inom företagskoncerner, även om detta leder till dubbel utebliven beskattning. Kommissionens ståndpunkt att förhandsbesked om överskjutande vinst utgör statligt stöd eftersom de avviker från en tillämpning av armlängdsprincipen som kommissionen anser vara korrekt skulle innebära en påtvingad harmonisering av reglerna för beräkningen av skattepliktig inkomst, vilket inte omfattas av unionens befogenheter.
- 60 Irland har gjort gällande att det angripna beslutet allvarligt undergräver den balanserade fördelningen av befogenheter mellan unionen och medlemsstaterna som fastställs i bland annat artiklarna 3.6, 5.1 och 5.2 FEU och bekräftas av domstolens fasta praxis.
- 61 Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att även om medlemsstaterna visserligen åtnjuter självbestämmande vad gäller direkt beskattning, ska samtliga de skatteåtgärder som en medlemsstat vidtar vara förenliga med unionslagstiftningen om statligt stöd.

- 62 I detta avseende bör det erinras om den fasta rättspraxis som innebär att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Det är däremot fastslaget att kommissionen är behörig att säkerställa efterlevnaden av artikel 107 FEUF.
- 63 Således är medlemsstaternas åtgärder på områden som inte har harmoniserats i Europeiska unionen, såsom direkt beskattning, inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd. Kommissionen kan således kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att villkoren för en sådan klassificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81, och dom av den 25 mars 2015, Belgien/kommissionen, T-538/11, EU:T:2015:188, punkterna 65 och 66). Medlemsstaterna måste utöva sina befogenheter i skattefrågor i enlighet med unionsrätten (dom av den 3 juni 2010, kommissionen/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). De måste därför avstå från att i detta sammanhang vidta några åtgärder som kan utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.
- 64 I avsaknad av unionslagstiftning på området är det förvisso medlemsstaterna som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).
- 65 Detta innebär emellertid inte att varje skatteåtgärd som bland annat påverkar det beskattningsunderlag som beaktas av skattemyndigheterna faller utanför tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF. Om en sådan åtgärd i praktiken diskriminerar mellan företag som befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med skatteåtgärden och därför ger stödmottagare som åtnjuter selektiva fördelar som gynnar ”vissa” företag eller ”viss” produktion, kan den anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).
- 66 Dessutom kan en åtgärd varigenom de offentliga myndigheterna beviljar vissa företag en fördelaktig skattebehandling som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en ekonomiskt mer gynnsam situation än andra skattskyldiga personer, anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107 FEUF (se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 67 Det följer av det ovan anförda att kommissionen är behörig att säkerställa efterlevnaden av artikel 107 FEUF och därmed inte kan klandras för att ha överskridit sina befogenheter när den granskade de åtgärder som utgjorde den ifrågavarande påstådda stödordningen för att avgöra huruvida de utgjorde statligt stöd och, om så var fallet, huruvida de var förenliga med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 68 Denna slutsats påverkas inte av Konungariket Belgiens argument, dels att medlemsstaterna inte har beskattningskompetens för att beskatta överskjutande vinst och, dels att den saknar egen befogenhet för att anta åtgärder som syftar till att undvika dubbelbeskattning.

- 69 Konungariket Belgien har gjort gällande att då överskjutande vinst inte borde tillskrivas de belgiska dotterbolag som är skattepliktiga i Belgien omfattas vinsten inte av Belgiens skattejurisdiktion. Kommissionen kan följaktligen inte ifrågasätta den omständigheten att vinsterna inte beskattas i Belgien.
- 70 I den mån dessa argument ska förstås på så sätt att de ifrågasätter kommissionens befogenhet att pröva de ifrågavarande åtgärderna, måste det konstateras att dessa åtgärder avser förhandsbesked som meddelas av de belgiska skattemyndigheterna inom ramen för deras behörighet på området för direkt beskattning. I detta avseende är det nödvändigt att erinra om den rättspraxis som anges i punkt 65 ovan, enligt vilken varje skatteåtgärd som uppfyller villkoren för tillämpning av artikel 107.1 FEUF utgör statligt stöd. Härav följer att kommissionen, inom dess behörighet avseende tillämpningen av artikel 107.1 FEUF, ska kunna granska de ifrågavarande åtgärderna för att kontrollera om de uppfyller dessa villkor.
- 71 Vad gäller de argument som avser Konungariket Belgiens behörighet att vidta åtgärder i syfte att undvika dubbelbeskattning, framgår det visserligen av rättspraxis att det ankommer på medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra situationer med dubbelbeskattning, bland annat genom att använda de kriterier för fördelning som praktiseras inom internationell beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2006, Kerckhaert och Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 23). Såsom har framhållits i punkt 63 ovan ska medlemsstaterna dock utöva sin beskattningskompetens i enlighet med unionsrätten och avstå från att vidta åtgärder som utgör statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden. Konungariket Belgien kan således inte åberopa behovet av att undvika dubbelbeskattning som ett mål som eftersträvas med de belgiska skattemyndigheternas praxis avseende överskjutande vinst för att motivera en i detta avseende exklusiv befogenhet som inte omfattas av kommissionens kontroll av att artikel 107 FEUF efterlevs.
- 72 Under alla omständigheter bör det även framhållas att den uteblivna beskattningen av överskjutande vinst, såsom den tillämpas av de belgiska skattemyndigheterna, i förevarande fall inte tycktes eftersträva mål som syftar till att undvika dubbelbeskattning. Tillämpningen av de omtvistade åtgärderna var nämligen inte villkorad av att det bevisades att vinsten hade redovisats i vinsten för ett annat företag. Det var inte heller nödvändigt att bevisa att den överskjutande vinsten faktiskt hade beskattats i ett annat land.
- 73 I artikel 185.2 CIR 92 föreskrivs nämligen en negativ justering av ett företags vinster endast om vinsterna har redovisats i vinsten för ett annat företag. Konungariket Belgien har emellertid inte tagit avstånd från kommissionens konstateranden i skälen 173–181 i det angripna beslutet beträffande de belgiska skattemyndigheternas praxis som bland annat förklarats i finansministrarnas svar som anges i punkterna 12–14 ovan, enligt vilket den negativa justeringen av beskattningsunderlaget för ett företag som ansöker om förhandsbesked görs utan att det kontrolleras att den vinst som dras av från beskattningsunderlaget för detta företag som överskjutande vinst, faktiskt redovisats i vinsten för ett annat företag.
- 74 Mot bakgrund av det ovan anförda kan tribunalen inte bifalla talan såvitt avser grunden om kommissionens påstådda inkräktande på Konungariket Belgiens beskattningskompetens.

Huruvida det finns en stödordning, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589

- 75 Konungariket Belgien och Magnetrol International har i huvudsak gjort gällande att kommissionen felaktigt identifierat de rättsakter på grundval av vilka systemet för överskjutande vinst utgör en stödordning och gjorde en oriktig bedömning, när den ansåg att rättsakterna inte krävde ytterligare genomförandeåtgärder, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Dessutom grundar sig konstaterandet att det finns en stödordning på en motsägelsefull motivering.

- 76 Kommissionen har i huvudsak hävdad att den följde ett konsekvent resonemang i det angripna beslutet genom att anse att systemet för skattelättnader vid överskjutande vinst byggde på artikel 185.2 b CIR 92, såsom den tillämpas av enheten för förhandsbesked, mot bakgrund av den tolkning som anges i motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av denna artikel. Dessa rättsakter visar på ett systematiskt och konsekvent synsätt, varvid de belgiska skattemyndigheterna, utan att ha behövt vidta ytterligare genomförandeåtgärder, har befriat så kallad överskjutande vinst från skatt.
- 77 Enligt artikel 1 d i förordning 2015/1589 är en stödordning varje rättsakt på grundval av vilket individuellt stöd kan beviljas företag som i rättsakten definieras på ett allmänt och abstrakt sätt, utan att några ytterligare genomförandeåtgärder krävs, samt varje rättsakt på grundval av vilket stöd, som inte är hänförligt till ett visst projekt, kan beviljas ett eller flera företag för obestämd tid och/eller med obestämt belopp.
- 78 Det framgår av rättspraxis att kommissionen, vad gäller stödordningar, kan begränsa sig till att undersöka egenskaperna hos den ifrågavarande ordningen för att i beslutsskälerna bedöma om ordningen, på grund av de bestämmelser som den innehåller, innebär en avsevärd fördel för stödmottagarna i förhållande till deras konkurrenter och sannolikt kommer att huvudsakligen gynna företag som deltar i handeln mellan medlemsstater. I ett beslut som rör en sådan ordning är kommissionen således inte skyldig att göra en bedömning av det stöd som beviljats i enskilda fall på grundval av denna ordning. Det är först vid återkrav av stödet som det är nödvändigt att kontrollera varje berört företags individuella situation (se dom av den 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63 och där angiven rättspraxis).
- 79 Det har dessutom slagits fast att kommissionen, inom ramen för granskningen av en stödordning och när den inte identifierat en rättsakt som inför en sådan stödordning, kan förlita sig på en rad omständigheter som i praktiken kan avslöja förekomsten av en stödordning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 1994, Tyskland och Pleuger Worthington/kommissionen, C-324/90 och C-342/90, EU:C:1994:129, punkterna 14 och 15).
- 80 Det bör erinras om att det i skäl 97 i det angripna beslutet anges att skattelättnader vid överskjutande vinst har beviljats på grundval av artikel 185.2 b CIR 92. Därefter anges i skäl 98 i beslutet att de belgiska skattemyndigheternas tillämpning av artikel 185.2 b CIR 92 förklaras i motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende denna tillämpning. Slutligen dras i skäl 99 i det angripna beslutet slutsatsen att artikel 185.2 b CIR 92, motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92 utgör den rättsliga grund på vilken skattelättnader vid överskjutande vinst beviljas.
- 81 Däremot anges i skäl 125 i det angripna beslutet att det inte finns någon bestämmelse CIR 92 som ensidigt och abstrakt föreskriver skattelättnader för en fast del eller en fast procentsats av den vinst som faktiskt redovisats av ett belgiskt bolag som ingår i en koncern. Vidare anges att artikel 185.2 b CIR 92 tillåter negativa justeringar av internpriser under förutsättning att vinsten som ska undantas från skatt och som genererats av transaktionen eller det internationella arrangemanget, har inkluderats i vinsten för denna transaktions eller detta arrangemangs utländska motpart.
- 82 En viss ambivalens förefaller visserligen framgå av kommissionens resonemang, på så sätt att den å ena sidan anser att samtliga de rättsakter som förtecknas i skäl 99 i det angripna beslutet utgör rättsakter som ligger till grund för det omtvistade systemet, medan den å andra sidan, vid bedömningen av referenssystemet, i samband med prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel, hävdar att ingen bestämmelse CIR 92 föreskriver sådana skattelättnader som dem som tillämpas av de belgiska skattemyndigheterna.

- 83 Av läsningen av det angripna beslutet i dess helhet följer dock att artikel 185.2 b CIR 92, såsom den tillämpas av de belgiska skattemyndigheterna, utgör grunden för den ifrågavarande, påstådda stödordningen, och att en sådan tillämpning kan utläsas av motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av denna artikel.
- 84 Det ska således prövas huruvida den påstådda stödordningen, som uppges bygga på de rättsakter som identifierats av kommissionen, kräver ytterligare genomförandeåtgärder, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589.
- 85 Följande slutsatser kan dras av definitionen av stödordning i artikel 1 d i förordning nr 2015/1589 som anges i punkt 77 ovan, såsom den tolkats i rättspraxis.
- 86 Eftersom individuella stöd beviljas utan ytterligare genomförandeåtgärder ska de huvudsakliga aspekterna av stödordningen i fråga nödvändigtvis framgå av de rättsakter som identifierats som grund för denna ordning.
- 87 Vidare får de nationella myndigheterna, när de tillämpar ordningen, inte ha ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller fastställandet av de huvudsakliga aspekterna av det aktuella stödet och huruvida stödet ska beviljas. För att utesluta att det föreligger sådana genomförandeåtgärder bör nationella myndigheters befogenhet nämligen begränsas till ett tekniskt genomförande av de bestämmelser som kan utgöra den ifrågavarande ordningen, i förekommande fall efter att ha kontrollerat att sökandena uppfyller de villkor som krävs för att åtnjuta den.
- 88 Därutöver framgår av artikel 1 d i förordning 2015/1589 att de rättsakter som ligger till grund för stödordningen på ett allmänt och abstrakt sätt måste definiera mottagarna, även om det stöd som beviljats dem förblir obestämt.
- 89 Det är därför nödvändigt att bedöma i vilken utsträckning de aspekter som nämnts ovan framgår av de rättsakter som ligger till grund för stödordningen som kommissionen har identifierat, så att de påstådda stödåtgärderna, nämligen skattelättnaderna vid överskjutande vinst, kan beviljas på grundval av dessa rättsakter utan att behöva anta ytterligare genomförandeåtgärder.

De huvudsakliga aspekterna av den ifrågavarande stödordningen

- 90 I skälen 13–22 i det angripna beslutet beskriver kommissionen den ifrågavarande stödordningen som bestående av skattelättnader vid överskjutande vinst och anger de aspekter – som återges i skäl 102 i det angripna beslutet – som i huvudsak utgör de viktigaste aspekterna för att bevilja skattelättnaderna. Först beaktas den omständigheten att de berörda belgiska företagen är företag som ingår i en multinationell koncern. Vidare beaktas erhållandet av ett förhandsbesked från enheten för förhandsbesked, som anknyter till en ny situation, såsom en omstrukturering som leder till en omlokalisering av huvudentreprenören till Belgien, skapande av sysselsättning eller investeringar. Förekomsten av vinster som överstiger de vinster som jämförbara fristående enheter skulle ha genererat under liknande omständigheter beaktas också. Däremot beaktas inte förekomsten av en primär positiv justering som görs i en annan medlemsstat.
- 91 I detta avseende är det nödvändigt att undersöka huruvida de huvudsakliga delarna av den påstådda stödordningen som anges ovan framgår av de rättsakter som kommissionen anser utgör grunden för systemet för skattelättnader vid överskjutande vinst.

- 92 Det bör redan från början understrykas att kommissionen i skälen 101 och 139 i det angripna beslutet har angett att de huvudsakliga delarna av det påstådda stödet hade konstaterats med utgångspunkt i en granskning av ett stickprov av förhandsbesked. Kommissionen har därvid själv medgett att dessa huvudsakliga delar inte framgick av de akter som den hävdade att ordningen vilade på, utan av själva förhandsbeskeden, eller snarare av ett stickprov av dem.
- 93 Under alla omständigheter gäller att, även om några av de huvudsakliga delarna i den ordning som kommissionen använder visserligen kan härröra från de rättsakter som anges i skälen 97–99 i det angripna beslutet, är detta dock inte fallet för samtliga dessa huvudsakliga delar.
- 94 Såsom Konungariket Belgien och Magnetrol International med rätta har gjort gällande följer varken tvåstegsmetoden för beräkningen av överskjutande vinst eller kravet på investeringar, skapande av sysselsättning, centralisering eller en ökning av verksamheten i Belgien, inte ens underförstått, av de rättsakter som kommissionen anser utgör grunden för den aktuella ordningen, i skälen 97–99 i det angripna beslutet. Om sådana delar som, enligt kommissionen, utgör de huvudsakliga delarna av den påstådda stödordningen inte förekommer i de rättsakter som påstås utgöra grunden för ordningen, påverkas genomförandet av dessa rättsakter och därför beviljandet av det påstådda stödet nödvändigtvis av att ytterligare genomförandeåtgärder vidtas, så att det inte kan röra sig om en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589.
- 95 De rättsakter som anges i skälen 97–99 i det angripna beslutet, som återges i punkt 80 ovan, nämner inte tvåstegsmetoden som omfattar TNMM för beräkningen av överskjutande vinst. Det framgår emellertid av det angripna beslutet, särskilt av punkt 6.3.2 i beslutet (skälen 133, 144 och 152–168 i beslutet), att metoden systematiskt har tillämpats och utgör en väsentlig del av ordningen, eftersom det är just tillämpningen av denna metod som gör stödordningen selektiv.
- 96 Därför och utan att föregå frågan om huruvida fastställandet av överskjutande vinst enligt tvåstegsmetoden som beskrivs i det angripna beslutet kan leda till en selektiv fördel, ska det påpekas att denna grundläggande del av ordningen dock inte följer av de rättsakter som ligger till grund för ordningen och således inte kan tillämpas utan att ytterligare genomförandeåtgärder vidtas.
- 97 När det gäller investeringar, skapande av sysselsättning, centralisering eller ökning av verksamheten i Belgien av de som ansökt om förhandsbesked, bör det också noteras att kommissionen i punkt 6.3.2.1 i det angripna beslutet har angett att, även om dessa inslag inte förtecknades som villkor för beviljandet av skattelättnader vid överskjutande vinst, var de på grundval av artikel 185.2 b CIR 92 ändå av avgörande betydelse för att få ett förhandsbesked som krävdes för att de aktuella skattelättnaderna skulle beviljas.
- 98 Såsom kommissionen själv i bland annat skäl 139 i det angripna beslutet har medgett, framgår dessa inslag inte av de rättsakter som den ifrågavarande ordningen grundar sig på, utan av förhandsbeskeden själva med utgångspunkt i det stickprov som den har analyserat. Såsom Konungariket Belgien och Magnetrol International har anfört, ska sådana aspekter, om de inte framgår av de rättsakter som, enligt kommissionen, utgör grunden för stödordningen, nödvändigtvis bli föremål för ytterligare genomförandeåtgärder. Om sådana investeringar, såsom kommissionen har hävdats, skulle beaktas av de belgiska skattemyndigheterna för att bevilja skattelättnader vid överskjutande vinst, skulle ett sådant beaktande nödvändigtvis innebära att det görs en särskild analys och bedömning av dessa investeringar som föreslagits av de belgiska företag som berörs, i synnerhet med avseende på deras art och omfattning, eller andra egenskaper som hänför sig till deras genomförande. En sådan analys kan endast göras från fall till fall och skulle därför kräva ytterligare genomförandeåtgärder.

De belgiska skattemyndigheternas bedömningsutrymme

- 99 Såsom kommissionen har framhållit i skäl 100 i det angripna beslutet, innebär förekomsten av ytterligare genomförandeåtgärder, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, att den skattemyndighet som vidtar åtgärderna i fråga utövar sitt utrymme för skönsmässig bedömning som gör det möjligt för denna att påverka de egenskaper, belopp, eller villkor enligt vilka stödet beviljas. Kommissionen anser däremot att ett tekniskt genomförande av den rättsakt där det föreskrivs att stödet i fråga ska beviljas inte utgör en genomförandeåtgärd i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589.
- 100 Det bör framhållas att den omständigheten att en ansökan om förhandstillstånd ska lämnas in till de behöriga skattemyndigheterna för att komma i fråga för stöd inte innebär att myndigheterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning när de begränsar sig till att kontrollera om sökanden uppfyller kraven för stödet i fråga (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punkt 57).
- 101 I förevarande fall är det utrett att skattelättnader vid överskjutande vinst förutsätter erhållandet av ett förhandsbesked. I detta avseende är det lämpligt att erinra om lydelsen i artikel 20 i lagen av den 24 december 2002 på grundval av vilken det med förhandsbesked menas den rättsakt där det federala finansministeriet utifrån gällande bestämmelser fastställer hur lagen ska tillämpas i en viss situation eller på en viss åtgärd, innan detta fått några skattekonsekvenser.
- 102 Det är därför nödvändigt att undersöka huruvida ministeriet, när sådana förhandsbesked antas, hade ett utrymme för skönsmässig bedömning som gjorde det möjligt för det att påverka beloppet, de huvudsakliga delarna och de villkor enligt vilka skattelättnader vid överskjutande vinst beviljades.
- 103 För det första framgår av motiveringen till lagen av den 21 juni 2004 om ändring av CIR 92 (som sammanfattas i punkt 7 ovan) och det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 (såsom beskrivits i punkterna 9–11 ovan), att den negativa justering som föreskrivs i artikel 185.2 b CIR 92 ska göras från fall till fall på grundval av de tillgängliga uppgifter som tillhandahålls av bland annat den skattskyldiga personen. Dessutom anges att inga kriterier kan fastställas för denna justering, då justeringen ska göras från fall till fall. Det preciseras emellertid att det enbart finns behov av en motsvarande justering om skattemyndigheten eller enheten för förhandsbesked anser att justeringen är berättigad både principiellt sett och när det gäller själva beloppet. Finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92 (såsom sammanfattats i punkterna 12–14 ovan) hänvisar i övrigt endast på ett övergripande sätt till de belgiska skattemyndigheternas ståndpunkt vad gäller överskjutande vinst och armlängdsprincipen.
- 104 Det framgår av en jämförelse av de rättsakter som nämns i punkt 103 ovan, att de belgiska skattemyndigheterna, när de antog förhandsbesked om överskjutande vinst, inte tekniskt genomförde regelverket, utan gjorde en kvalitativ och kvantitativ bedömning av varje ansökan ”i varje enskilt fall” utifrån de rapporter och den bevisning som det berörda företaget har tillhandahållit, för att avgöra om det var berättigat att bevilja den negativa justering som föreskrivs i artikel 185.2 b CIR 92. I motsats till vad kommissionen har hävdad i bland annat skäl 106 i det angripna beslutet och i avsaknad av andra anvisningar som skulle begränsa de belgiska skattemyndigheternas rätt att fatta beslut, har myndigheterna nödvändigtvis haft ett verkligt utrymme för skönsmässig bedömning när de beslutade att sådana negativa justeringar skulle beviljas.
- 105 Såsom anges i punkt 73 ovan föreskrivs vidare i artikel 185.2 b CIR 92 en negativ justering av ett företags inkomst endast om denna inkomst har redovisats i ett annat företags inkomst. I praktiken utfördes den negativa justeringen, såsom särskilt förklaras i det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92, av enheten för förhandsbesked, utan att det klargjorts vilka utländska företag som den överskjutande vinsten skulle tillskrivas.

- 106 Det framgår också av skälen 67 och 68 i det angripna beslutet att den omtvistade ordningen inte avser samtliga de förhandsbesked som antagits på grundval av artikel 185.2 b CIR 92. Det rör sig endast om förhandsbesked på grundval av vilka negativa justeringar beviljas, utan att myndigheterna har kontrollerat huruvida den berörda inkomsten hade inkluderats i inkomsten för ett annat koncernföretag som är etablerat i en annan jurisdiktion. De förhandsbesked som, i enlighet med lydelsen i artikel 185.2 b CIR 92, beviljar en negativ justering som motsvarar den positiva justeringen av den skattepliktiga inkomsten för ett annat koncernföretag som är etablerat i en annan jurisdiktion omfattas däremot inte av den omtvistade stödordningen.
- 107 Om de belgiska skattemyndigheterna på grundval av samma bestämmelse kan fatta såväl beslut på grundval av vilka, enligt kommissionen, statligt stöd beviljas som beslut som inte innebär att sådant stöd beviljas, kan det, såsom Konungariket Belgien och Magnetrol International har anfört, inte skäligen hävdas att myndigheternas roll är begränsad till ett tekniskt genomförande av den ifrågavarande ordningen.
- 108 På grundval av de uppgifter som lämnats av Konungariket Belgien till kommissionen om hur enheten för förhandsbesked fungerar, är det även viktigt att undersöka hur denna enhet, inom ramen för dess individuella prövning av ansökningar om förhandsbesked, fastställer om det förelåg en situation som gav upphov till överskjutande vinst, huruvida det var nödvändigt att göra en negativ justering enligt artikel 185.2 b CIR 92 och utröner en sådan justerings egenskaper, belopp och villkor.
- 109 När det gäller de egenskaper och villkor enligt vilka skattelättnader vid överskjutande vinst beviljas, räcker det med att hänvisa till vad som anförts i punkterna 90–98 ovan, nämligen att vissa huvudsakliga delar av den påstådda stödordningen inte framgår av rättsakter som enligt kommissionen utgör dess grund.
- 110 Vad gäller det belopp som ska undantas från skatt, ska det påpekas att procentsatsen av den vinst som betraktas som överskjutande sådan inte definieras i de rättsakter som den påstådda stödordningen grundar sig på. Av dessa rättsakter framgår nämligen inte vare sig en bestämd procentsats, eller ett intervall och inte heller ett tak, och det tillhandahålls inga konkreta uppgifter om den beräkningsmetod som ska tillämpas. Tvärtom framgår det av det angripna beslutet (skäl 103 i beslutet), att de enskilda omständigheterna, de berörda beloppen och de transaktioner som ska beaktas skiljer sig från ett förhandsbesked till ett annat. På samma sätt visar beskrivningen av överskjutande vinst i skäl 15 i det angripna beslutet, att fastställandet av överskjutande vinst kräver en bedömning från fall till fall av de studier som den skattskyldige lagt fram vad gäller företagets vinst som kvarstår efter dessa transaktioner med företag i samma koncern, och därefter den överskjutande vinst som genererats till följd av att de ingår i en koncern och som kommer att dras från den kvarstående vinst såsom den beräknats i det första steget.
- 111 Såsom Konungariket Belgien och Magnetrol International har anfört, föreskrivs mer specifikt parametrar för beräkningen av överskjutande vinst samt nödvändiga anvisningar för att, vid antagandet av förhandsbesked, beakta synergieffekter, investeringar, centralisering av verksamhet och skapande av sysselsättning i Belgien inte i de rättsakter som enligt kommissionen utgör grunden för den omtvistade ordningen. Det är således enheten för förhandsbesked som, dels har fastställt de huvudsakliga delar som krävdes för att erhålla en negativ justering och, dels har kontrollerat huruvida detta krav hade uppfyllts i fall då enheten har gått med på att bevilja sådan justering. Det kan därför inte hävdas att de belgiska skattemyndigheternas utrymme för skönsässig bedömning var begränsat till ett tekniskt genomförande av de bestämmelser som identifierats i skäl 99 i det angripna beslutet.
- 112 Det ska även beaktas den omständigheten att förfarandet vid enheten för förhandsbesked innefattar en preliminär fas då ansökningarna om förhandsbeskedet bedöms och i slutet av vilken endast vissa av de ansökningarna formellt beaktas. Av årsrapporterna från enheten för förhandsbesked som Konungariket Belgien identifierat, särskilt rapporten för år 2014, framgår att bara omkring 50 procent av de ärenden som inletts under föranmälningsfasen leder till ett förhandsbesked. Detta är en indikation på att

enheten för förhandsbesked, i motsats till vad kommissionen har hävdad, har ett utrymme för skönmässig bedömning när den i praktiken, inklusive under föransmälningssfasen, beviljar eller avslår ansökningar om överskjutande vinst.

- 113 Slutligen bör det noteras att kommissionen, i skäl 106 i det angripna beslutet, har angett att enheten för förhandsbesked har ett begränsat utrymme för skönmässig bedömning för att acceptera det bestämda beloppet för den negativa justeringen. Det framgår dock av vad som anförs i punkterna 101–112 ovan att de belgiska skattemyndigheterna i förevarande fall hade ett utrymme för skönmässig bedömning av alla huvudsakliga delar av den påstådda stödordningen.

Definitionen av stödmottagare

- 114 Vad gäller definitionen av stödmottagare ska det erinras om att kommissionen, i skäl 109 i det angripna beslutet, hänvisar till artikel 185.2 b CIR 92. I bestämmelsen, vars lydelse återges i punkt 8 ovan, föreskrivs att den tillämpas på företag som ingår i en multinationell koncern vad gäller deras ömsesidiga gränsöverskridande förbindelser.
- 115 Visserligen skulle det kunna anses att artikel 185.2 b CIR 92 avser en allmän och abstrakt företagskategori, det vill säga företag som ingår i en multinationell koncern inom ramen för deras ömsesidiga gränsöverskridande förbindelser. Stödmottagare som anges i det angripna beslutet kan emellertid inte identifieras enbart på grundval av denna bestämmelse utan ytterligare genomförandeåtgärder.
- 116 I förevarande fall utgör stödmottagarna, i enlighet med vad kommissionen framhållit, en särskild kategori jämfört med den som utgörs av företag som ingår i en multinationell koncern inom ramen för deras ömsesidiga gränsöverskridande förbindelser. Enligt de bedömningar som kommissionen gjort i bland annat skäl 102 i det angripna beslutet, om de huvudsakliga delarna av den omtvistade stödordningen, tillämpas ordningen på företag som ingår i en multinationell koncern som, på grundval av rapporter om internprissättning och förekomsten av överskjutande vinst som beräknats med hjälp av dessa rapporter, har gjort gällande att de undantas från skatt på grund av en ansökan om förhandsbesked och som dessutom gör investeringar, skapar sysselsättning eller genomför en centralisering av verksamhet i Belgien.
- 117 Vidare är det uppenbart att de andra rättsakter som ligger till grund för ordningen som kommissionen identifierat inte ger ytterligare uppgifter om definitionen av stödmottagarna inom ramen för den ifrågavarande ordningen.
- 118 Vad specifikt gäller lagen av den 24 december 2002 innehåller den, trots att dess artikel 20 avser ett krav på en situation eller en viss åtgärd som ännu inte har gett några skattemässiga effekter, inga bestämmelser som syftar till att definiera stödmottagarna av den påstådda stödordningen. Vad gäller det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar av den 13 april 2005, den 11 april 2007 och den 6 januari 2015, ger innehållet i dessa rättsakter inte heller ytterligare uppgifter om stödmottagarna inom ramen för den påstådda stödordningen. Dessutom bör det noteras att dessa rättsakter antogs efter år 2004, det år då, enligt kommissionen, den ifrågavarande ordningen började tillämpas.
- 119 Följaktligen kan det inte dras slutsatsen att mottagarna av den påstådda stödordningen på ett allmänt och abstrakt sätt definieras i de rättsakter som ligger till grund för den stödordning som kommissionen identifierat. En sådan definition måste därför nödvändigtvis fastställas genom ytterligare genomförandeåtgärder.

120 Av det ovan anförda följer att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den drog slutsatsen att den ordning för skattelättnader vid överskjutande vinst som kommissionen har beskrivit i det angripna beslutet inte krävde några ytterligare genomförandeåtgärder och därför utgjorde en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

Huruvida det föreligger ett systematiskt tillvägagångssätt

121 Slutsatsen i punkt 120 ovan påverkas inte av kommissionens argument att det föreligger ett systematiskt tillvägagångssätt som kommissionen påstår ha identifierat genom att granska ett stickprov som omfattade 22 förhandsbesked utav de 66 befintliga beskederna.

122 Det ska nämligen erinras om den rättspraxis som nämns i punkt 79 ovan, enligt vilken kommissionen, inom ramen för granskningen av en stödordning och i avsaknad av en rättsakt om inrättande av en stödordning, kan förlita sig på en rad omständigheter som i praktiken kan avslöja förekomsten av en stödordning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 1994, Tyskland och Pleuger Worthington/kommissionen, C-324/90 och C-342/90, EU:C:1994:129, punkterna 14 och 15).

123 Därför kan det inte uteslutas att kommissionen kan dra slutsatsen att det föreligger en stödordning om den lyckas styrka att det finns ett systematiskt tillvägagångssätt vars egenskaper uppfyller kraven i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

124 Kommissionen har dock inte kunnat styrka att det tillvägagångssätt som den hade identifierat uppfyllde kraven i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

125 För det första räcker det, vad gäller de argument som kommissionen har framfört vid den muntliga förhandlingen att ett sådant systematiskt tillvägagångssätt skulle kunna utgöra själva grunden för stödordningen, att erinra om att det inte är den grund för ordningen som fastställts i det angripna beslutet. Såsom har påpekats i punkt 80 ovan angav kommissionen nämligen i skälen 97–99 i det angripna beslutet att artikel 185.2 b CIR 92, som tillämpas av de belgiska skattemyndigheterna, utgjorde grunden för den påstådda stödordningen och att en sådan tillämpning kunde härledas ur motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av denna artikel.

126 Dessutom gäller att även om det antogs att kommissionens argument ska förstås så, att de huvudsakliga delarna av stödordningen framgår av ett systematiskt tillvägagångssätt som i sin tur framgår av ett stickprov av de förhandsbesked som kommissionen har granskat, kan det konstateras att kommissionen i det angripna beslutet inte i rättsligt hänseende har lyckats styrka förekomsten av ett sådant systematiskt tillvägagångssätt.

127 Det bör först noteras att kommissionen, i skälen 65 och 103 i det angripna beslutet, medger att den granskade ett stickprov av 22 utav de 66 förhandsbesked som berörs. Såsom Konungariket Belgien och Magnetrol International har anført, angav kommissionen i det angripna beslutet varken varför detta stickprov hade valts ut eller varför det ansågs vara representativt för samtliga de förhandsbeskederna. Som svar på bland annat en skriftlig fråga från tribunalen, som också blev föremål för förtydligande vid förhandlingen, uppgav kommissionen att den hade begärt in de förhandsbesked som antogs åren 2005 (eftersom det inte fanns något besked för år 2004), 2007, 2010 och 2013 för att prövningen skulle omfatta de besked som antogs i början, i mitten och i slutet av den period då enheten för förhandsbesked hade antagit sådana beslut.

128 Det angripna beslutet innehåller dessutom, i skälen 62–64 och i fotnot nr 80, hänvisningar till 6 utav de 66 berörda förhandsbeskederna vilka endast kortfattat beskrevs och som anses utgöra exempel som illustrerar samtliga förhandsbesked. Det finns emellertid ingen uppgift i det angripna beslutet om varför dessa 6 exempel valdes ut, varför de granskade förhandsbeskederna utgör en tillräckligt

representativ grund för samtliga de 66 förhandsbeskeden, och varför dessa 6 exempel räcker för att motivera kommissionens slutsats att de belgiska skattemyndigheterna tillämpat ett systematiskt tillvägagångssätt.

- 129 Vidare ska det erinras om övervägandena i punkterna 103–112 ovan, enligt vilka de belgiska skattemyndigheterna har granskat varje ansökan för sig och haft ett bedömningsutrymme som gått långt utöver ett tekniskt genomförande av de bestämmelser som identifierats i skäl 99 i det angripna beslutet, när de antog varje förhandsbesked efter denna granskning, vilket i sig vederlägger den systematiska karaktären hos det påstådda tillvägagångssätt som tillämpats av de belgiska skattemyndigheterna. Dessutom innebär konstaterandet i punkt 98 ovan om behovet av ytterligare genomförandeåtgärder för att genomföra det här aktuella omtvistade systemet avseende överskjutande vinst att det kan ifrågasättas huruvida det föreligger ett systematiskt tillvägagångssätt.
- 130 Slutligen har Konungariket Belgien och Magnetrol International gjort gällande att flera av förhandsbeskeden inte återger de huvudsakliga delarna av den påstådda stödordning som kommissionen har identifierat i det angripna beslutet, särskilt eftersom vissa av dem inte avser den roll som huvudentreprenör som beaktats av kommissionen, att det inte skett centralisering eller återcentralisering av verksamhet i samtliga fall och att den överskjutande vinst beräknats från fall till fall och inte alltid enligt tvåstegsmetoden för beräkning som kommissionen har kritiserat.
- 131 Härvidlag bör det noteras att de brister som identifierats i punkterna 127 och 128 ovan inte kan läkas genom de ytterligare uppgifter som kommissionen har lämnat som svar på tribunalens frågor, vilka anges i punkt 49 ovan, om det stickprov av förhandsbesked som den har granskat. Tribunalen kan inte, utan att överskrida gränserna för prövningen av lagenligheten av det angripna beslutet, lägga andra skäl till stöd för ett ogillande av en talan om ogiltigförklaring av ett beslut än de som återfinns i det angripna beslutet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2016, Irland och Aughinish Alumina/kommissionen, T-50/06 RENV II och T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punkt 145).
- 132 Under alla omständigheter, och såsom Konungariket Belgien och Magnetrol International har gjort gällande, framgår det av de ytterligare uppgifter som kommissionen har tillhandahållit som svar på tribunalens frågor att de förhandsbesked som utgör en del av det stickprov som granskats av kommissionen avser enskilda svar från de belgiska skattemyndigheterna på en rad olika situationer som har presenterats för dem. De uppgifter som lämnats om de 22 besluten visar att de har antagits i olika situationer, såsom en sammanslagning eller omstrukturering av produktionsverksamhet, uppförande av nya anläggningar, ökning av produktionskapaciteten i befintliga anläggningar eller internalisering av leveransverksamhet. I motsats till vad som framgår av skäl 15 i det angripna beslutet och av kommissionens resonemang för att styrka att den påstådda omtvistade ordningen ger stödmottagarna en selektiv fördel (punkt 6.3.2.2 i det angripna beslutet), omfattar inte alla de förhandsbesked som ingår i det granskade stickprovet situationer där en ”huvudentreprenörsstruktur” inrättades av det belgiska dotterbolaget.
- 133 Av de uppgifter som kommissionen har lämnat i sitt svar på tribunalens frågor, som angetts i punkt 49 ovan, framgår att tvåstegsmetoden för beräkning av överskjutande vinst – som kommissionen har identifierat som en av de huvudsakliga delarna av den påstådda stödordningen och som kommissionen beskrivit i skäl 15 i det angripna beslutet, vilken bland annat innebär att rapporter om internprissättning och TNMM används – inte har tillämpats systematiskt.
- 134 Härav följer att, utöver de brister som konstaterats i punkterna 127 och 128 ovan som skulle undergräva de argument att de belgiska skattemyndigheterna tillämpar ett systematiskt tillvägagångssätt, det stickprov som kommissionen hänvisar till i det angripna beslutet inte nödvändigtvis kan styrka att ett sådant systematiskt tillvägagångssätt faktiskt har funnits och att det följdes i samtliga de berörda förhandsbeskeden.

Slutsats om klassificeringen av de omtvistade åtgärder som stödordning

- 135 Det följer av det ovan anförda att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den ansåg att det ifrågasättande belgiska systemet för överskjutande vinst, såsom det beskrivs i det angripna beslutet, utgjorde en stödordning.
- 136 Härav följer att talan ska bifallas på de grunder som åberopats av Konungariket Belgien och Magnetrol International om ett åsidosättande av artikel 1 d i förordning 2015/1589 vad gäller slutsatsen i det angripna beslutet om förekomsten av en stödordning. Följaktligen, och utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunder som åberopats mot det angripna beslutet, ska beslutet ogiltigförklaras i sin helhet, såvitt beslutet grundar sig på ett felaktigt övervägande om huruvida det föreligger en sådan ordning.

Rättegångskostnader

- 137 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska den förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta de rättegångskostnader som uppkommit för Konungariket Belgien, inbegripet kostnaderna för det interimistiska förfarandet, och Magnetrol International, i enlighet med vad de har yrkat.
- 138 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som intervenerat i målet bära sina rättegångskostnader. Irland ska bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning),

följande:

- 1) **Målen T-131/16 och T-263/16 förenas med avseende på domen.**
- 2) **Kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört, ogiltigförklaras.**
- 3) **Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader samt ersätta de kostnader som uppkommit för Konungariket Belgien, inbegripet kostnaderna för det interimistiska förfarandet, och Magnetrol International.**
- 4) **Irland ska bära sina rättegångskostnader.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 februari 2019.

Underskrifter

Innehållsförteckning

Bakgrund till tvisten	2
Tillämpliga bestämmelser	2
1992 års inkomstskattelag	2
Lagen av den 24 december 2002	2
Lagen av den 21 juni 2004 om ändring av CIR 92	2
– Motivering	3
– Artikel 185.2 CIR 92	3
Det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006	3
Finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92	4
Det angripna beslutet	4
Förfarandet och parternas yrkanden	7
Förfarandet och parternas yrkanden i mål T-131/16	7
Förfarandet och parternas yrkanden i mål T-263/16	9
Rättslig bedömning	10
Inledande synpunkter	10
Kommissionens påstådda inkräktande på Konungariket Belgiens exklusiva befogenhet vad gäller direkt beskattning	11
Huruvida det finns en stödordning, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589	13
De huvudsakliga aspekterna av den ifrågavarande stödordningen	15
De belgiska skattemyndigheternas bedömningsutrymme	17
Definitionen av stödmottagare	19
Huruvida det föreligger ett systematiskt tillvägagångssätt	20
Slutsats om klassificeringen av de omtvistade åtgärder som stödordning	22
Rättegångskostnader	22